

附件 11:

关于《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制》等十项审计准则征求意见稿的说明

一、中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制

《中国注册会计师审计准则第 1121 号——对财务报表审计实施的质量控制（征求意见稿）》主要是对现行《中国注册会计师审计准则第 1121 号——历史财务信息审计的质量控制》按照新体例进行改写，并未作出实质性修订。

征求意见稿与现行准则相比，在具体规定方面有以下三个方面的变化：

（一）征求意见稿强调对财务报表审计实施质量控制时需要结合相关职业道德要求。

（二）征求意见稿增加了项目组的质量控制责任，除实施质量控制程序外，还有责任向事务所提供相关信息，以使质量控制制度中有关独立性的部分发挥作用。

（三）征求意见稿增加了“项目质量控制复核人员”、“项目组”、“检查”、“网络事务所”、“网络”、“合伙人”、“人员”、“职业准则”、“相关职业道德要求”、“员工”、“具有适当资格的外部人员”等定义，以“项目合伙人”替换“项目负责人”，更新了“项目质量控制复核”和“项目组”的定义。

二、中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通

《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通（征求意见稿）》主要是对现行《中国注册会计师审计准则第 1151 号——与治理层的沟通》按照新体例进行改写，并未作出实质性修订。

征求意见稿与现行准则相比，在具体规定方面有以下两个方面的变化：

（一）征求意见稿更加突出强调注册会计师与被审计单位治理层之间双向沟通的重要性，明确将“推动注册会计师和治理层之间有效的双向沟通”作为注册会计师的目标之一。

（二）在沟通事项中，征求意见稿将其他事项和补充事项的相关内容放在附录和指南之中，不在准则正文中作具体规定。

三、中国注册会计师审计准则第 1212 号——对被审计单位使用服务机构的考虑

《中国注册会计师审计准则第 1212 号——对被审计单位使用服务机构的考虑（征求意见稿）》在对现行《中国注册会计师审计准则第 1212 号——对被审计单位使用服务机构的考虑》按照新体例进行改写的基础上，作出了实质性修订。

征求意见稿与现行准则相比，在具体规定方面有以下五个方面的重大变化：

（一）征求意见稿按照风险评估、风险应对的思路对准则结构进行了调整，并对被审计单位使用服务机构的情况下如何运用《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险（征求意见稿）》和《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施（征

征求意见稿)》作出了更加明确的规定。

(二) 征求意见稿增加了“被审计单位的互补性控制”、“第一类报告”、“第二类报告”、“服务机构的系统”、“分包服务机构”等定义, 并对“服务机构”、“服务机构注册会计师”的定义作出修改。

(三) 征求意见稿对服务机构向被审计单位提供的服务的性质作出了更加详细的说明, 并指出其对被审计单位的潜在影响以及与审计的关系。

(四) 在风险评估部分, 征求意见稿详细规定了注册会计师如何了解服务机构提供的服务, 以及如何利用第一类报告和第二类报告获取对服务机构提供服务的了解。

(五) 在风险应对部分, 征求意见稿规定了预期服务机构的控制运行有效时应实施的程序, 由分包服务机构提供服务时的处理, 以及对涉及服务机构的舞弊、违反法规行为或未更正错报等事项应执行的工作。

四、中国注册会计师审计准则第 1221 号——计划和执行审计工作时的重要性

本次修订中, 现行《中国注册会计师审计准则第 1221 号——重要性》拆分为两个准则, 即《中国注册会计师审计准则 1221 号——计划和执行审计工作时的重要性(征求意见稿)》和《中国注册会计师审计准则第 1241 号——评价审计过程中识别出的错报(征求意见稿)》。其中, 《中国注册会计师审计准则 1221 号——计划和执行审计工作时的重要性(征求意见稿)》对应现行准则第一章至第三章, 《中国注册会计师审计准则第 1241 号——评价审计过程中识别出的错报(征求意见稿)》对应现行准则第四章和第五章。

《中国注册会计师审计准则 1221 号——计划和执行审计工作时的重要性（征求意见稿）》在按照新体例进行改写的基础上作出了实质性修订。征求意见稿与现行《中国注册会计师审计准则第 1221 号——重要性》第一章至第三章相比，在具体规定方面有以下六个方面的重大变化：

（一）征求意见稿对重要性概念的解释更为详细，设定了对财务报表使用者作出的假设，明确了需要运用重要性的三个阶段，并对计划审计工作时判断重大错报的金额的作用作出了说明。

（二）征求意见稿增加了“实际执行的重要性”的定义，并要求注册会计师确定实际执行的重要性，以评估重大错报风险并确定进一步审计程序的性质、时间和范围。

（三）征求意见稿强调，在评价未更正的错报对财务报表的影响时应考虑错报的性质和错报发生的特定环境，即使某些错报低于重要性水平，与该错报相关的业务环境也可能使注册会计师将其评价为重大错报。

（四）征求意见稿明确，在制定总体审计策略时应当确定财务报表整体的重要性，以及运用于特定交易类别、账户余额或披露的重要性。

（五）征求意见稿明确了在审计过程中需要修改重要性水平的情形，并说明了由此产生的影响。

（六）征求意见稿增加了在审计工作底稿中，记录重要性的相关金额以及在确定这些金额时所考虑的因素的规定。

五、中国注册会计师审计准则第 1241 号——评价审计过程中识别出的错报

《中国注册会计师审计准则第 1241 号——评价审计过程中识别出的错报（征求意见稿）》在按照新体例进行改写的基础上作出了实质性修订。征求意见稿与现行《中国注册会计师审计准则第 1221 号——重要性》第四章和第五章相比，在具体规定方面有以下五个方面的重大变化：

（一）征求意见稿规定了如何在审计过程中评价识别出的错报，即累积识别出的错报、随着审计的推进考虑识别出的错报、沟通和更正错报，以及评价未更正错报的影响。

（二）征求意见稿明确了需要修改总体审计策略或具体审计计划的情形，一是识别出的错报的性质和错报发生的环境表明可能存在其他错报，这些错报与审计过程中累积的错报合计后是重大的，二是审计过程中累积的错报合计数接近重要性。

（三）征求意见稿修改了现行准则中“与管理层和治理层的沟通”的相关规定。现行准则规定，如果识别出由于舞弊或错误导致的重大错报，注册会计师应当与管理层和治理层沟通。征求意见稿规定，注册会计师应当及时将审计过程中累积的所有错报与适当层次的管理层进行沟通，并要求管理层更正所有这些错报。

（四）征求意见稿修改了评价未更正错报的影响的相关规定，要求在评价未更正错报的影响之前，重新评估确定的重要性是否仍然适当，并确定未更正错报单独或累计起来是否重大；与治理层沟通未更正错报，这些错报单独或累计起来可能对审计意见产生的影响，以及以前期间相关的未更正错报对交易类别、账户余额、列报

和财务报表整体的影响。

（五）征求意见稿增加了要求管理层和治理层提供书面声明的规定，并明确了需要形成审计工作记录的事项。

六、中国注册会计师审计准则第 1321 号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露

本次修订中，将现行《中国注册会计师审计准则第 1321 号——会计估计的审计》和《中国注册会计师审计准则第 1322 号——公允价值计量和披露的审计》合并为《中国注册会计师审计准则第 1321 号——审计会计估计（包括公允价值会计估计）和相关披露（征求意见稿）》，并作出实质性修订。

征求意见稿与两项现行准则相比，在准则结构和具体规定方面有以下八个方面的变化：

（一）征求意见稿明确了与其他准则之间的关系，即征求意见稿是对《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险（征求意见稿）》、《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施（征求意见稿）》和其他审计准则在涉及审计会计估计方面应用的进一步扩展。

（二）征求意见稿按照风险评估、风险应对的思路对准则要求进行了调整，将准则的核心要求分为风险评估程序、识别和评估重大错报风险、应对评估的重大错报风险、实施进一步实质性程序应对特别风险等四个主要方面。

（三）在风险评估方面，征求意见稿规定了注册会计师应当了解的三个方面，一是与会计估计相关的会计准则和相关会计制度的

规定，二是管理层如何识别可能导致需要作出会计估计的交易、事项和状况，三是管理层如何作出会计估计。此外，征求意见稿还对管理层作出会计估计的方法和依据，以及注册会计师如何复核会计估计的结果提供了新的详细指导。

（四）在风险应对方面，征求意见稿要求注册会计师从两个方面开展工作，一是确定管理层是否恰当运用与会计估计相关的会计准则和相关会计制度的规定，二是评价作出会计估计的方法是否恰当，并得到一贯应用。同时，征求意见稿还针对考虑会计估计的性质时应当实施的程序作出了详细规定。

（五）征求意见稿强调了对估计不确定性的关注。征求意见稿明确了估计不确定性的性质，即会计估计和相关披露对计量固有不精确性的敏感性，估计不确定性的程度会影响与会计估计相关的重大错报风险，特别是会计估计对管理层偏向的敏感性。基于此，征求意见稿要求评价估计不确定性的程度，并确定具有高度估计不确定性的会计估计是否会导致特别风险。

（六）征求意见稿增加了应对特别风险的实质性程序。鉴于会计估计的特殊性质，征求意见稿针对导致特别风险的会计估计，提出了补充要求，一是评价管理层如何考虑可选择的假设或结果，二是评价管理层使用的重大假设是否合理，三是评价管理层的意图和能力，四是形成用于评价会计估计合理性的区间估计，五是针对会计估计的确认和计量获取充分、适当的审计证据。

（七）征求意见稿增加了对识别管理层偏向的迹象的要求。鉴于会计估计对管理层偏向的敏感性会增加估计不确定性，征求意见稿要求注册会计师复核管理层在作出会计估计时的判断和决策，以

识别是否存在可能的管理层偏向的迹象。

（八）征求意见稿增加了“注册会计师的点估计或区间”、“估计不确定性”、“管理层的点估计”、“管理层偏向”和“会计估计的结果”的定义，并对“会计估计”的定义作出修改。

七、中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方

《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方（征求意见稿）》在对现行《中国注册会计师审计准则第 1323 号——关联方》按照新体例进行改写的基础上，作出了实质性修订。

征求意见稿与现行准则相比，在准则结构和具体规定方面有以下十个方面的重大变化：

（一）征求意见稿明确了与其他准则之间的关系，即征求意见稿是对《中国注册会计师审计准则第 1211 号——通过了解被审计单位及其环境识别和评估重大错报风险（征求意见稿）》、《中国注册会计师审计准则第 1231 号——针对评估的重大错报风险采取的应对措施（征求意见稿）》和《中国注册会计师审计准则第 1141 号——注册会计师在财务报表审计中与舞弊相关的责任（征求意见稿）》在涉及识别、评估和应对与关联方关系及其交易相关的重大错报风险方面应用的进一步扩展。

（二）征求意见稿按照风险评估、风险应对的思路对准则要求进行了调整，将准则的核心要求分为风险评估程序、识别和评估重大错报风险、应对评估的重大错报风险、评价会计处理和披露等四个主要方面。

（三）征求意见稿强调了关联方关系及其交易在审计中的重要性，即关联方交易通常具有更高的财务报表重大错报风险，关联方

之间更容易发生舞弊，审计的固有限制对注册会计师发现与关联方关系及其交易相关的重大错报的能力的潜在影响会加大，因此保持职业怀疑态度尤为重要。

（四）征求意见稿要求注册会计师深入了解关联方关系及其交易以识别和评估风险，包括项目组内部讨论的内容应包括对关联方关系的讨论，应询问关联方自上期以来的变化、关联方关系的性质以及关联方交易的类型和目的，了解与关联方关系及其交易相关的控制。

（五）关于管理层以前未识别或未向注册会计师披露的关联方关系或关联方交易，征求意见稿针对确定其是否存在、存在时的应对措施等两个方面提供了有效并切实可行的方法。在确定其是否存在方面，征求意见稿缩小了注册会计师必须检查的文件记录的类型和范围，但同时指出还需对认为必要的其他记录或文件进行检查，并强调对可能显示管理层以前未识别或未披露的关联方关系或关联方交易的安排或其他信息保持警觉。在应对措施方面，征求意见稿详细规定了注册会计师发现这一情况后应执行的工作。

（六）关于超出被审计单位正常经营过程的重大交易，征求意见稿系统规定了注册会计师在风险评估和风险应对阶段应执行的工作。

在风险评估阶段，征求意见稿强调了对超出被审计单位正常经营过程的重大交易的关注。虽然征求意见稿未要求实施程序查找是否存在这类交易，但是在实施评估程序和相关工作时，注册会计师应当了解与管理层授权和批准超出正常经营过程的重大交易和安排相关的控制。如果识别出这类交易，注册会计师应当向管理层询问

交易的性质以及交易是否涉及关联方，并将超出正常经营过程的重大关联方交易导致的风险确定为特别风险。

在风险应对阶段，征求意见稿规定注册会计师应当了解针对这些交易的控制，并获取实质性证据，包括检查相关合同或协议，交易是否经过恰当授权和批准等。

（七）征求意见稿特别强调对舞弊风险因素保持警觉。征求意见稿要求在项目组内部讨论时考虑关联方舞弊的可能性，还要求考虑控制环境在防止舞弊或产生舞弊方面所起的作用、管理层有意不披露关联方关系或关联方交易是否表明存在舞弊。对于超出正常经营过程的关联方交易，注册会计师应当评价交易的商业理由。

（八）征求意见稿增加了对具有支配性影响的关联方的考虑。如果识别出与能够对被审计单位或管理层具有支配性影响的关联方有关的情形，注册会计师应将其作为一项舞弊风险因素予以处理。

（九）征求意见稿增加了形成审计意见时应当评价的事项，一是考虑关联方关系及其交易是否得到恰当会计处理和披露，二是关联方关系及其交易是否导致财务报表出现误导。

（十）征求意见稿增加了“公平交易”的定义，并规定如果管理层声明关联方交易是按照等同于公平交易中通行的条款执行的，注册会计师应当就该项认定获取充分、适当的审计证据。

八、中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项

《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项（征求意见稿）》主要是对现行《中国注册会计师审计准则第 1332 号——期后事项》按照新体例进行改写，并未作出实质性修订。

征求意见稿与现行准则相比，在具体规定方面有以下四个方面

的变化:

(一) 征求意见稿允许注册会计师仅针对有关修改将期后事项审计程序延伸到新的审计报告日, 即管理层对财务报表的修改仅限于期后事项的影响, 董事会或类似机构也仅对有关修改进行批准。征求意见稿还提供了两种具体处理方式, 一是修改审计报告, 针对财务报表修改部分增加补充报告日期, 二是出具新的或经修改的审计报告, 在强调事项段或其他事项段中增加说明, 表达注册会计师对期后事项实施的审计程序仅限于财务报表相关附注所述的修改。

(二) 征求意见稿删除了与组成部分期后事项和临近下期报告公布日时如何处理期后事项影响有关的要求。

(三) 征求意见稿将注册会计师针对期后事项询问管理层的内容和“公开发行证券的考虑”移到应用指南部分。

(四) 征求意见稿将“资产负债表日”修改为“财务报表日”, 并更新了定义。

九、中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑

《中国注册会计师审计准则第 1401 号——对集团财务报表审计的特殊考虑(征求意见稿)》在对现行《中国注册会计师审计准则第 1401 号——利用其他注册会计师的工作》按照新体例进行改写的基础上, 作出了实质性修订。

征求意见稿与现行准则相比, 在规范内容、准则结构和具体规定方面有以下十四个方面的重大变化:

(一) 征求意见稿在现行准则的基础上大大扩展了规范内容。现行准则主要规范主审注册会计师如何利用其他注册会计师的工

作。征求意见稿则针对注册会计师执行集团审计时的特殊考虑作出了系统、详细的规定。

（二）征求意见稿修改了准则的适用范围。现行准则不适用于联合审计；征求意见稿规定，在联合注册会计师执行集团审计的情况下，联合项目合伙人及其项目组整体上构成集团项目合伙人和集团项目组。现行准则不适用于组成部分的财务信息不重要的情况；征求意见稿针对不重要的组成部分的处理作出了明确规定。

（三）征求意见稿明确了集团项目合伙人的责任。集团项目合伙人负责指导、监督和执行集团审计业务，并确定出具的审计报告是否适合具体情况。因此，注册会计师对集团财务报表出具的报告不应提及组成部分注册会计师。

（四）征求意见稿对集团审计业务的接受与保持的相关规定作出了修改。现行准则要求注册会计师考虑其对审计工作的参与程度是否足以担当主审注册会计师；征求意见稿则引入了完全不同的方法，要求集团项目合伙人考虑能否合理预期可以获取与合并过程和组成部分财务信息相关的充分、适当的审计证据，以作为形成集团审计意见的基础。征求意见稿还将确定集团审计业务的接受与保持作为注册会计师的目标之一。

（五）征求意见稿要求集团项目组了解集团、集团组成部分及其环境，以足以确认或修正最初识别的重要组成部分，评估因舞弊或错误导致集团财务报表发生重大错报的风险。同时，集团项目组还应当了解集团层面的控制和合并过程。

（六）征求意见稿要求集团项目组确定与重要性相关的四类事项，一是适用于集团整体的重要性，二是适用于某类交易、账户余

额或披露的重要性水平，三是用于对组成部分实施审计或审阅的重要性，四是临界值。

（七）关于针对评估的风险应采取的应对措施，征求意见稿分别针对重要组成部分和不重要的组成部分作出了规定。征求意见稿还规定了需要实施控制测试的两种情形，一是预期集团层面控制运行有效，二是仅实施实质性程序不能提供认定层次的充分、适当的审计证据。由于合并过程可能导致集团财务报表发生重大错报，征求意见稿明确规定注册会计师应当设计和实施进一步审计程序，并针对合并过程中可能出现的不同情形分别规定了应对措施。

（八）征求意见稿对集团项目组与组成部分注册会计师之间的关系作出了系统规定。一是明确要求集团项目组从四个方面了解组成部分注册会计师，以及集团项目组对组成部分注册会计师工作的参与程度；二是详细规定了集团项目组如何与组成部分注册会计师进行双向沟通，要求集团项目组及时向组成部分注册会计师通报工作要求，并明确组成部分注册会计师向集团项目组沟通的性质及范围；三是要求集团项目组评价与组成部分注册会计师的沟通。

（九）征求意见稿增加了集团项目组与集团治理层和集团管理层沟通的要求，并就确定需要通报的内部控制缺陷时需要考虑的事项，可能存在舞弊情形时的处理以及其他需要沟通的事项，作出了规定。

（十）征求意见稿规定了集团项目组如何评价审计证据的充分性和适当性，以及与组成部分期后事项相关的工作。

（十一）征求意见稿增加了对审计工作记录的要求，规定注册会计师应当将对组成部分的分析、与组成部分注册会计师就工作要

求的书面沟通函件等内容形成审计工作记录。

（十二）征求意见稿删除了现行准则第五章“注册会计师之间的配合”，不对组成部分注册会计师提出要求。

（十三）征求意见稿删除了现行准则第十七条和第十八条。对集团财务报表形成审计意见和出具审计报告的考虑，在《中国注册会计师审计准则第 1501 号——对财务报表形成审计意见和出具审计报告（征求意见稿）》等相关准则中予以规范。

（十四）征求意见稿增加了“集团”、“集团项目组”、“集团项目合伙人”、“组成部分注册会计师”、“重要组成部分”、“合并过程”等定义，并对“组成部分”的定义作出修改。

十、质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制

《质量控制准则第 5101 号——会计师事务所对执行财务报表审计和审阅、其他鉴证和相关服务业务实施的质量控制（征求意见稿）》主要是对现行《会计师事务所质量控制准则第 5101 号——业务质量控制》按照新体例进行改写，并未作出实质性修订。

征求意见稿与现行准则相比，在具体规定方面有以下四个方面的变化：

（一）征求意见稿将现行准则中的质量控制制度七要素修改为六要素，即对业务质量承担的领导责任、相关职业道德要求、客户关系和具体业务的接受与保持、人力资源、业务执行、监控，将现行准则中的“业务工作底稿”要素并入“业务执行”要素。

（二）征求意见稿在现行准则“对所有上市公司财务报表审计，按照法律法规的规定定期轮换项目合伙人”的基础上，增加了对定期

轮换项目质量控制复核人员以及受轮换要求约束的其他人员的规定。

（三）征求意见稿增加了“项目质量控制复核人员”、“项目组”、“检查”、“监控”、“上市实体”、“网络事务所”、“网络”、“合伙人”、“人员”、“职业准则”、“相关职业道德要求”、“员工”、“具有适当资格的外部人员”等定义，以“项目合伙人”替换“项目负责人”，更新了“项目质量控制复核”和“项目组”的定义。

（四）征求意见稿将现行准则中需要实施项目质量控制复核的“上市公司”扩大为“上市实体”，即发行股份、股票或债券的实体。征求意见稿还增加了与网络和网络事务所相关的规定。